

**Audience publique du 1<sup>er</sup> février 2007**

Recours formé par

Monsieur ....., Luxembourg

contre

une décision du **directeur de l'administration des Contributions directes** et deux bulletins d'impôt émis par le **bureau d'imposition Luxembourg 2**

en matière d'impôt sur le revenu

---

**JUGEMENT**

Vu la requête inscrite sous le numéro 21395 du rôle et déposée le 15 mai 2006 au greffe du tribunal administratif par Monsieur ....., demeurant à ..... Luxembourg, ....., ....., tendant à la réformation d'une décision n° C 11288 du directeur de l'administration des Contributions directes du 15 février 2006 portant rejet de sa réclamation du 14 janvier 2002, sinon, pour autant que de besoin, à l'annulation des bulletins de l'impôt sur le revenu pour les années 1997 et 1998 émis à son égard le 11 octobre 2001 par le bureau d'imposition Luxembourg 2 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 24 octobre 2006 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 9 novembre 2006 par Monsieur ..... ;

Vu les pièces versées en cause et notamment les décisions et bulletins critiqués ;

Où le juge-rapporteur en son rapport, ainsi que Monsieur ..... en ses explications et Monsieur le délégué du gouvernement Jean-Marie KLEIN en sa plaidoirie.

---

A partir du 1<sup>er</sup> janvier 1993, Monsieur ..... et Monsieur ....., préqualifié, donnèrent en location un immeuble sis à ....., ....., ....., leur appartenant en indivision jusqu'au 31 décembre 1996. Du chef de ces années d'imposition, ils soumièrent des déclarations pour l'établissement en commun des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés et des bulletins afférents furent émis à chaque fois par le bureau d'imposition Luxembourg 2 de la section personnes physiques du service d'imposition de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le « bureau d'imposition Luxembourg 2 ».

En date du 16 janvier 1997, Monsieur ..... céda ses droits indivis dans ledit immeuble à la compagne de Monsieur ....., Suite à cette cession, les nouveaux copropriétaires firent exécuter des travaux de rénovation dans l'immeuble avant d'y emménager eux-mêmes fin juillet/début août 1997.

A travers sa déclaration de l'impôt sur le revenu pour l'année 1997, Monsieur ..... fit état, dans la catégorie des revenus de location de biens, d'un revenu positif de 16.179 LUF provenant de la société civile immobilière ....., d'un revenu négatif de -11.043 LUF provenant de la copropriété avec Monsieur ..... jusqu'au 15 janvier 1997 du chef de l'immeuble susvisé, d'un revenu négatif de -454.527 LUF en relation avec le même immeuble pour la période de janvier à juillet 1997, soit avant son occupation par les propriétaires, ainsi que d'un revenu négatif de -39.384 LUF du chef de l'occupation de ce même immeuble par ses propriétaires, le revenu net total déclaré de cette catégorie s'élevant ainsi à -488.775 LUF. Le revenu négatif de -454.527 comporta un montant de 403.185 LUF qui représente 1/5<sup>e</sup> de la moitié des dépenses à hauteur de 4.031.855 LUF relatives à la rénovation de l'immeuble en question durant le premier semestre de l'année 1997, que Monsieur ..... qualifia de dépenses importantes d'entretien et de réparation et entendit étaler sur cinq années d'imposition.

Dans le cadre de sa déclaration de l'impôt sur le revenu pour l'année 1998, Monsieur ..... déclara la réalisation, dans la catégorie des revenus de location de biens, d'un revenu positif de 14.152 LUF provenant de la société civile immobilière STEICHEN, d'un revenu négatif de -50.370 LUF du chef de l'occupation de l'immeuble susvisé par ses propriétaires, ainsi que d'un revenu négatif de -403.186 LUF du chef de la tranche de 1/5<sup>e</sup> de sa moitié des dépenses importantes d'entretien et de réparation prévues.

A travers deux lettres du 1<sup>er</sup> août 2000, le bureau d'imposition Luxembourg 2 informa Monsieur ..... de ce qu'il envisageait de procéder à différentes modifications par rapport à ses déclarations d'impôt pour les années 1997 et 1998 se rapportant toutes à la catégorie des revenus de location de biens. Ainsi, il annonça son intention de redresser les revenus provenant de la copropriété avec Monsieur ..... et de la société civile immobilière ..... aux montants résultant des bulletins d'établissement en commun afférents, de fixer une autre valeur locative de l'immeuble sis à ....., ....., ....., et de qualifier les frais de la rénovation du prédit immeuble durant le premier semestre 1997 non pas de dépenses importantes d'entretien et de réparation mais de dépenses d'investissement, de manière à redresser les pertes de location afférentes des années 1997 et 1998. Ce dernier point est justifié comme suit par le bureau d'imposition :

*« Les travaux effectués en 1997 sont à qualifier comme dépenses d'investissement (le critère d'une amélioration considérable de l'état antérieur du bâtiment est rempli), augmentant le prix d'acquisition de l'immeuble et par conséquent la base d'amortissement de l'immeuble. Un amortissement pour la période de non-occupation (janvier-juillet 1997) ne peut être accordé car l'immeuble n'était pas habitable durant cette période. Après la date d'occupation, les seuls frais d'obtention déductibles sont les intérêts débiteurs dans les limites fixées par la loi (annexe LD ligne10) ».*

Par les mêmes lettres, ledit bureau d'imposition invita Monsieur ..... à présenter ses objections éventuelles pour le 21 août 2000, faculté dont ce dernier fit usage à travers un courrier de sa part du 20 août 2000.

En date du 11 octobre 2001, le bureau d'imposition Luxembourg 2 émit à l'égard de Monsieur ..... les bulletins de l'impôt sur le revenu des années 1997 et 1998 qui reprirent intégralement les redressements annoncés dans les lettres du 1<sup>er</sup> août 2000.

A travers un courrier du 14 janvier 2002 adressé au bureau d'imposition Luxembourg 2, Monsieur ..... introduisit une réclamation contre ces deux bulletins d'impôt du 11 octobre 2001.

Le 13 novembre 2003, le bureau d'imposition Luxembourg 2 émit à l'égard de Monsieur ..... les bulletins de l'impôt sur le revenu des années 1999, 2000 et 2001 opérant pareillement la qualification des frais de rénovation susvisés en dépenses d'investissement et refusant entre autres leur étalement sur les années d'imposition en question.

Par décision n° C 11288 du rôle du 15 février 2006, le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le « directeur », reçut la réclamation susvisée en la forme, retint que « *la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique* » et, au fond, déclara ladite réclamation fondée en ce qui concerne la qualification des frais de rénovation du prédit immeuble durant le premier semestre 1997 et fixa de nouvelles cotes de l'impôt sur le revenu pour les années en cause en tenant compte de la déduction étalée sur 5 ans desdits frais de rénovation.

Suite à cette décision directoriale du 15 février 2006, des bulletins de l'impôt sur le revenu rectificatifs pour les années 1997 et 1998 furent émis par le bureau d'imposition Luxembourg 2 le 22 février 2006.

A travers une lettre du 15 mai 2006, Monsieur ..... demanda au bureau d'imposition Luxembourg 2 en substance que les 3/5<sup>e</sup> des frais de rénovation prévisés, désormais reconnus comme dépenses importantes d'entretien et de réparation, soient étalés sur les années d'imposition 1999, 2000 et 2001 et que les bulletins d'impôt du 13 novembre 2003 soient modifiés. Ledit bureau d'imposition rejeta cette demande au motif que « *les bulletins d'imposition des années 1999 à 2001 sont coulés en force et à défaut d'une décision directoriale le bureau d'imposition n'est pas en mesure de procéder à une rectification des impositions litigieuses* ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 15 mai 2006, Monsieur ..... a introduit un recours contentieux tendant principalement à la réformation de la décision directoriale n° C 11288 précitée du 15 février 2006, sinon, pour autant que de besoin, à l'annulation des bulletins de l'impôt sur le revenu pour les années 1997 et 1998 émis à son égard le 11 octobre 2001.

Au vœu des dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts, communément appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal est compétent pour statuer comme juge du fond sur le recours dirigé par un contribuable contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation de sa part contre un bulletin de l'impôt sur le revenu. Il s'ensuit que le tribunal est compétent pour connaître du recours en réformation dirigé par Monsieur ..... contre la décision directoriale du 15 février 2006, lequel recours est encore recevable pour avoir été déposé dans les formes et délai de la loi. Par voie de conséquence et dans la mesure où le

recours contre la décision directoriale défère au tribunal, sous réserve des §§ 243 et 244 AO, l'intégralité des impositions opérées par les bulletins d'impôt du 11 octobre 2001 et seulement partiellement réformées par le directeur, il n'y a pas lieu de s'étendre autrement sur la recevabilité du recours subsidiaire contre les bulletins d'impôt du 11 octobre 2001, lequel n'a été formé que « *pour autant que de besoin* ».

Le tribunal est cependant tenu d'examiner d'office l'admissibilité des différents mémoires déposés en cause plus particulièrement au regard du respect des délais légaux afférents.

L'article 5 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives prévoit en ses paragraphes (1) et (6) que :

*« (1) (...) le défendeur et le tiers intéressé sont tenus (...) de fournir leur réponse dans le délai de trois mois à dater de la signification de la requête introductive.*

*(6) Les délais prévus aux paragraphes 1 et 5 sont prévus à peine de forclusion. Ils ne sont pas susceptibles d'augmentation en raison de la distance. Ils sont suspendus entre le 16 juillet et le 15 septembre ».*

Il convient encore de relever qu'aucune prorogation de délai n'a été demandée au président du tribunal conformément à l'article 5, paragraphe (7) de la prédite loi ni, par la force des choses, accordée par ce dernier.

Conformément aux dispositions du paragraphe (1) de l'article 5 de la loi précitée du 21 juin 1999, le délégué du gouvernement est tenu de fournir son mémoire en réponse dans le délai de trois mois à partir de la signification de la requête introductive.

En l'espèce, la requête introductive d'instance a été déposée au greffe du tribunal administratif en date du 15 mai 2006. Conformément à l'article 4, paragraphe (3) de la loi précitée du 21 juin 1999, « *le dépôt de la requête vaut signification à l'Etat (...)* ». Partant, le délai de trois mois prévu par le paragraphe (1) de l'article 5 de la loi du 21 juin 1999 précitée, a commencé à courir à partir du 15 mai 2006 et a expiré en principe le 15 octobre 2006. Comme ce jour était un dimanche, le délai a été prorogé jusqu'au premier jour ouvrable suivant, soit au lundi 16 octobre 2006. Dès lors, le dépôt du mémoire en réponse aurait dû intervenir pour au plus tard le 16 octobre 2006, de sorte que le dépôt dudit mémoire en réponse en date du 24 octobre 2006 est intervenu en dehors du délai légal et est à écarter comme ayant été fourni tardivement.

Le mémoire en réponse ayant été écarté, le même sort frappe le mémoire subséquent du demandeur, lequel ne constitue qu'une réplique à la réponse fournie.

A l'appui de son recours, le demandeur argue que le § 215 (2) AO poserait que les revenus qui sont communs à plusieurs personnes, dont les revenus de location de biens, seraient à établir par bulletin d'établissement en commun et que le § 218 (4) AO disposerait qu'en conséquence, en cas de modification apportée au bulletin d'établissement en commun par une décision sur recours, les bulletins individuels ayant repris les bases d'imposition fixées par ledit bulletin d'établissement seraient à remplacer d'office par des bulletins tenant compte des redressements opérés nonobstant leur caractère définitif ou la prescription de l'impôt. Il se prévaut du fait que l'immeuble sis à ..., ..., ..., serait la propriété indivise partagée par lui-même et sa compagne et que le directeur, après avoir relevé cette circonstance dans la décision déferée, n'en aurait cependant pas tiré la conclusion qui se serait imposée, à savoir la nécessité de fixer le revenu net en relation avec cet immeuble par

la voie d'un bulletin d'établissement en commun. Le demandeur s'empare encore de l'article 3 du règlement grand-ducal du 31 juillet 1980 portant exécution de l'article 108, première phrase, de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, en abrégé « LIR », qui imposerait dans le même esprit une période d'étalement des dépenses d'entretien et de réparation identique pour tous les indivisaires.

Au vœu du § 215 (2) AO, « *ferner werden einheitlich und gesondert festgestellt : die einkommensteuerpflichtigen und körperschaftsteuerpflichtigen Einkünfte (der Gewinn oder der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten) ... 4. aus Vermietung und Verpachtung unbeweglichen Vermögens, ... wenn an den Einkünften mehrere beteiligt sind* ».

D'après le § 213 (2) AO, « *in den Fällen der §§ 214 und 215 (nach näherer Maßgabe des § 220 Ziffer 2 auch in anderen Fällen) werden die Besteuerungsgrundlagen gesondert festgestellt. Hierüber wird ein schriftlicher Feststellungsbescheid erteilt. Die gesonderte Feststellung bildet, auch wenn sie mit der Steuerfestsetzung in einem Bescheid vereinigt ist, eine selbständige (mit Rechtsmitteln selbständig anfechtbare) Entscheidung* ».

Conformément à ces deux dispositions, un revenu net, soit positif soit négatif, provenant de la location de biens immeubles dont la propriété est partagée par plus d'une personne doit être fixé de manière séparée et commune pour tous les indivisaires et cette fixation séparée et commune doit être opérée à travers un bulletin d'établissement qui constitue une décision indépendante et susceptible de voies de recours propres, alors même qu'il se trouve matérialisé sur un *instrumentum* véhiculant également un autre bulletin. Cette fixation doit porter sur toutes les recettes produites par ledit bien, ainsi que sur tous les frais d'obtention exposés en commun ou individuellement par un cointéressé pour assurer sa part desdites recettes. Dans la mesure où le régime spécifique de l'étalement de dépenses importantes d'entretien et de réparation concerne un sous-ensemble des frais d'obtention en relation avec des recettes imposables de location d'un bien immobilier, les questions de l'applicabilité de ce régime, du montant des dépenses visées et de la période d'étalement doivent également faire l'objet d'une fixation par bulletin d'établissement séparé et en commun en cas d'indivision, d'autant plus que l'article 3 du règlement grand-ducal précité du 31 juillet 1980 impose l'identité de la période d'étalement pour tous les co-indivisaires.

Le respect de cette procédure est obligatoire et le § 215 (4) prévoit les hypothèses dans lesquelles il peut être fait abstraction d'une procédure d'établissement séparé et en commun, dont seulement celle « *wenn es sich um Fälle von geringerer Bedeutung handelt* » pourrait trouver application en l'espèce.

Or, il convient de constater qu'en l'espèce, il n'est point contesté en cause que l'immeuble sis à ....., ....., ....., était depuis le 16 janvier 1997 la propriété indivise du demandeur et de sa compagne, que ces derniers étaient imposables séparément et individuellement et qu'ils ont fait état d'un montant considérable de frais d'entretien et de réparation dépensés par chacun d'eux du chef de la rénovation dudit immeuble avant leur emménagement, ainsi que d'un revenu négatif sous le régime spécifique d'une habitation occupée par ses propriétaires. Il s'ensuit qu'en principe, l'exigence d'une procédure d'établissement séparé et en commun du revenu net de location de biens du chef de l'immeuble susvisé détenu en indivision par le demandeur et sa compagne était d'application en conformité avec les §§ 213 (2) et 215 (2) AO et que cette procédure devait porter sur les recettes imposables produites par ledit immeuble et sur tous les frais engagés par les deux co-indivisaires en relation avec cet immeuble.

Par ailleurs, aucun élément en cause n'indique que la fixation séparée du revenu commun prévisé du demandeur et de sa compagne soit « *von geringer Bedeutung* », d'autant plus que les montants en cause ne sont pas négligeables, qu'ils emportent la nécessité d'une qualification uniforme, qu'il n'est pas établi que le même bureau d'imposition soit compétent pour les impositions individuelles du demandeur et de sa compagne et que le choix de la période d'étalement doit être, au prescrit de l'article 3 du règlement grand-ducal précité du 31 juillet 1980, identique pour tous les indivisaires.

Par contre, le directeur a retenu dans sa décision entreprise « *qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, sans égard aux conclusions et moyens du requérant, la loi d'impôt étant d'ordre public* » et « *qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique* ».

Il découle cependant des développements ci-avant que l'exécution d'une procédure d'établissement séparé et en commun du revenu net de location de biens du chef de l'immeuble susvisé détenu en indivision par le demandeur et sa compagne depuis le 16 janvier 1997 s'imposait conformément aux §§ 213 (2) et 215 (2) AO. Si la solution dégagée au fond par le directeur concernant la qualification des frais litigieux de la rénovation dudit immeuble n'est pas critiquable en soi, il n'en reste pas moins que le directeur, relevant lui-même dans la décision entreprise du 15 février 2006 que « *le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé* », aurait dû constater que cette procédure obligatoire n'avait pas été respectée et que les critiques au fond soulevées par le demandeur à travers sa réclamation visaient en substance des bases d'imposition devant faire l'objet d'une fixation à travers un bulletin d'établissement séparé et en commun, de manière à imposer l'initiation d'une procédure d'établissement séparé et en commun afférente avant la fixation définitive de la cote d'impôt redue par le demandeur, les bases d'imposition ainsi fixées devant être reprises dans le cadre des impositions individuelles du demandeur conformément au § 218 (2) AO.

Par voie de conséquence, et sans qu'il n'y ait lieu d'analyser les autres moyens du demandeur visant des bases d'imposition devant faire l'objet de la procédure d'établissement séparé et en commun, la décision entreprise encourt la réformation en ce sens qu'il y lieu d'ordonner l'initiation de procédures d'établissement séparé et en commun des revenus nets de location de biens du chef de l'immeuble sis à ....., ....., ....., pour les années d'imposition en cause, les bases d'imposition ainsi fixées devant être reprises dans le cadre des impositions individuelles du demandeur conformément au § 218 (2) AO.

## **PAR CES MOTIFS**

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties,

écarte des débats le mémoire en réponse du délégué du gouvernement et le mémoire en réplique du demandeur,

reçoit le recours en réformation en la forme,

au fond, le déclare justifié,

partant, par réformation de la décision directoriale n° C 11288 du 15 février 2006, ordonne l'initiation de procédures d'établissement séparé et en commun des revenus nets de location de biens du chef de l'immeuble sis à ....., ....., ....., pour les années d'imposition en cause, les bases d'imposition ainsi fixées devant être reprises dans le cadre des impositions individuelles du demandeur conformément au § 218 (2) AO,

renvoie l'affaire devant le directeur de l'administration des Contributions directes pour exécution,

condamne l'Etat aux frais.

Ainsi jugé par:

M. SCHROEDER, premier juge,

M. SPIELMANN, juge,

Mme GILLARDIN, juge,

et lu à l'audience publique du 1<sup>er</sup> février 2007 par le premier juge, en présence de M. RASSEL, greffier.

s. RASSEL

s. SCHROEDER